



**FACULDADE DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – FASA**  
**CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**ÁREA: CONTABILIDADE PÚBLICA**

## **O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO AUXILIAR DA GESTÃO MUNICIPAL**

**JOSÉ RIBAMAR PEREIRA FILHO**  
**RA Nº 2035180/4**

**PROFESSOR ORIENTADOR: ANTONIO EUSTÁQUIO CORRÊA DA  
COSTA**

**Brasília/DF, Outubro de 2007.**

**JOSÉ RIBAMAR PEREIRA FILHO**

**O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO COMO  
INSTRUMENTO AUXILIAR DA GESTÃO MUNICIPAL**

Monografia apresentada como um dos requisitos para conclusão do curso de Ciências Contábeis do UniCEUB – Centro Universitário de Brasília.

Prof. Orientador: Antonio Eustáquio  
Corrêa da Costa

**Brasília/DF, Outubro de 2007.**

**JOSÉ RIBAMAR PEREIRA FILHO**

**O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO COMO  
INSTRUMENTO AUXILIAR DA GESTÃO MUNICIPAL**

Monografia apresentada como um dos requisitos para conclusão do curso de Ciências Contábeis do UniCEUB – Centro Universitário de Brasília.

Prof. Orientador: Antonio Eustáquio  
Corrêa da Costa

**Banca examinadora:**

---

**Prof. Antonio Eustáquio Corrêa da Costa**  
**Orientador**

---

**Prof. Carlos Antonio Dias Chagas**  
**Examinador**

---

**Prof. Francisco Glauber Lima Mota**  
**Examinador**

**Brasília/DF, Outubro de 2007.**

## **Agradecimentos**

A Deus, por me guiar e me fortalecer nos momentos mais difíceis desta jornada. A minha mãe pelo incentivo maior para a realização deste curso. A minha esposa e filhos pela paciência, tolerância e apoio prestados durante estes quatro anos. Aos meus amigos de faculdade, que sempre estiveram ao meu lado e certamente foram muito importantes nesta empreitada. Aos professores, pelos ensinamentos ministrados, sempre a orientar rumo a um grande futuro profissional.

## RESUMO

FILHO, José Ribamar Pereira. O Sistema de Controle Interno como Instrumento Auxiliar da Gestão Municipal. 2007. Pág. 33. Monografia acadêmica. Curso de Ciências Contábeis. Brasília: UniCEUB.

O controle interno é tema relevante para todas as esferas da Administração Pública contemporânea. O município, como ente autônomo desta instituição que é o Estado brasileiro, também está inserido neste processo e demanda a implantação de um Sistema de Controle Interno com vistas a alcançar a excelência na aplicação das verbas públicas. O trabalho trata deste tema e das maneiras como o Sistema de Controle Interno pode atuar como auxiliar dos gestores públicos municipais. Com vistas a alcançar este intento, a presente monografia descreve questões relativas à implantação deste sistema no serviço público, sua evolução e os avanços que este processo traz para o âmbito dos municípios.

**Palavras-chaves:** Controle interno no serviço público; contas públicas municipais; esfera municipal da Administração Pública.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
1.1 Tema.....	8
1.2 Justificativa da escolha do tema .....	8
1.3 Problematização .....	9
1.4 Metodologia da pesquisa.....	9
<b>2. DESENVOLVIMENTO .....</b>	<b>10</b>
2.1 Regras básicas da Administração Pública .....	10
2.2 Controle Interno: Contextualização e Conceitos .....	11
2.3 Evolução histórica do Controle Interno e sua adoção pelos municípios.....	14
2.4 Dificuldades na implantação do Sistema de Controle Interno nos municípios.....	18
2.5 Vantagens na implantação do Sistema de Controle Interno nos Municípios.....	25
2.5.1 INTEGRANTES DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO .....	27
2.5.2 PERFIL PESSOAL TÉCNICO .....	29
2.5.3 ÉTICA E NORMAS PARA O EXERCÍCIO DA ATIVIDADE .....	30
2.5 O IBAM como Suporte e Orientação à Gestão Municipal.....	33
2.6 A Implantação de um Sistema de Controle Interno Municipal: Um Caso Concreto.....	34
<b>3. CONCLUSÃO .....</b>	<b>38</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>40</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A existência de um sistema de controle interno nos municípios brasileiros é necessária e obrigatória, com vistas a alcançar a perfeita harmonia entre a administração municipal e a sociedade. O controle interno no âmbito municipal, igualmente, auxiliaria esta esfera da Administração Pública a atingir seus objetivos, que são a busca pela transparência nos atos dos gestores municipais.

Parte expressiva dos administradores públicos da esfera municipal, talvez pelo fato de não entender os mecanismos de controle das contas públicas, atua da maneira que lhe convém. E por não se preocupar com punições mais severas, em virtude da desobediência ao fiel cumprimento das normas que dizem respeito aos recursos públicos, tem sido constantes nas cidades brasileiras a penalização dos gestores municipais.

É importante destacar que a maioria dos municípios ainda não adotou nenhum sistema de controle interno na sua administração em função das dificuldades encontradas para entender as iniciativas propostas nesta área, caracterizada por mecanismos bastante complicados, e principalmente pela ausência de profissionais capacitados para desenvolver o trabalho de acordo com a legislação pertinente. Seguramente estes fatores constituem grandes barreiras para gestores de municípios de menor expressão. Diante disto, torna-se necessário criar mecanismos que possibilitem a implantação de um sistema de controle interno no âmbito municipal, de acordo com as possibilidades de cada prefeitura.

Outro problema a ser destacado é a falta de interesse de muitos gestores que ainda não aceitam o controle interno como prioridade e uma necessidade para sua administração. Muitos o enxergam como um obstáculo, de certa forma desnecessário, que não leva ao êxito administrativo que a comunidade deseja, principalmente quando a prefeitura dispõe de poucos recursos.

Por outro lado, seria importante que os gestores públicos aceitassem o controle interno como seu mais forte aliado, principalmente quando bem elaborado, gerando o respeito pela legislação e o cumprimento de todas as normas impostas na

sua implantação. Um sistema de controle interno é ferramenta valiosa pois pode auxiliar os gestores na tomada de decisões.

Deve-se considerar sempre a importância do controle interno e procurar exigir daqueles inseridos no contexto da Administração Pública, desde o simples servidor até o prefeito, uma conduta correta em suas atitudes. Desta forma, evita-se abusos com os recursos públicos e as chances de fraudes são reduzidas, demonstrando assim que a implantação do sistema de controle interno nos municípios constitua, talvez, questão de sobrevivência de um governo que pretende ser correto e age sempre com bom senso e lisura.

## **1.1 Tema**

A monografia trata do Sistema de Controle Interno como Instrumento Auxiliar da Gestão Municipal.

## **1.2 Justificativa da escolha do tema**

A gestão municipal e a importância do Controle Interno como uma das ferramentas mais eficientes para a tomada de decisões é tema capital para o estudo da Contabilidade Pública no Brasil. Ao longo do trabalho se apresentará as maneiras como os Sistemas de Controle Interno podem auxiliar a esfera municipal da Administração Pública.

A escolha do tema deveu-se, em especial, a sua atualidade, relevância e necessidade para as questões da Contabilidade Pública contemporânea. Há que se destacar igualmente o caráter interessante da questão, capaz de despertar a curiosidade que leva à pesquisa acerca de tema tão importante para a Administração Pública brasileira e aparentemente negligenciado. O fato de os debates acadêmicos acerca do tema serem relativamente escassos leva o pesquisador a querer contribuir para o adensamento das reflexões relativas ao funcionamento dos sistemas de controle interno no âmbito da Administração Pública municipal.



O objetivo geral deste trabalho consiste em demonstrar que o sistema de Controle Interno nos municípios pode servir de instrumento auxiliar de gestão administrativa eficiente.

Foram enunciados os seguintes objetivos específicos: identificar os aspectos do Controle Interno que devem ser seguidos na administração pública municipal e demonstrar a eficiência do controle Interno na gestão municipal.

### **1.3 Problematização**

O Controle Interno constitui-se em um instrumento que oferece benefícios para a gestão pública nos municípios?

### **1.4 Metodologia da pesquisa**

O presente trabalho apresenta como metodologia o estudo do Sistema de Controle Interno nos municípios brasileiros, destacando os avanços proporcionados por este processo para a Administração Pública municipal, que pode, inclusive, fazer uso deste tipo de sistema com vistas a adequar-se aos ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal. Esta inovação jurídica recente tem o intuito de trazer para o âmbito das contas públicas responsabilização semelhante à do setor privado, o que gera grande ônus para o gestor público. Assim, os resultados alcançados nesta monografia pretendem contribuir com o debate acerca da relevância da matéria.

O trabalho foi estruturado com base em pesquisa bibliográfica, por meio da qual procedeu-se ampla revisão das publicações – tanto impressas como em meio virtual - acerca do tema, o que levou à composição do estado da arte da questão. Posteriormente, empreendeu-se análise crítica das informações compiladas de modo a trazer a lume reflexões críticas relevante para questão de vital importância para a Contabilidade Pública nacional.

## 2. DESENVOLVIMENTO

### 2.1 Regras básicas da Administração Pública

A Constituição Federal é clara ao determinar as regras básicas de observância permanente e obrigatória para uma boa administração, estas regras são chamadas de princípios, como se pode observar no artigo 37 da Carta Magna: “*A administração pública direta, indireta ou fundamental, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito federal e dos municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade*”.

Por meio do princípio da legalidade, que se traduz na obediência à norma legal pertinente, o administrador está sujeito às regras da lei. A desobediência ou não-aplicação deste princípio em seus atos torna-os ineficazes, penalizando seu autor por infração ou responsabilidade disciplinar, civil ou criminal, de acordo com o caso. A legalidade no direito público permite à Administração Pública fazer apenas o que a lei expressamente autoriza, determinando assim, maior preocupação por controles (Costa Reis e Machado Jr., 1996).

O princípio da impessoalidade, materializado na destinação pública própria, está diretamente ligado com a finalidade dos atos da administração e tem sua origem no princípio da legalidade, assim como os demais. Tem como finalidade assegurar que a investidura da função pública não seja afetada por sentimentos que, de alguma forma, não permitam que as relações sejam uniformes. No exercício da função pública deve haver o compromisso exclusivo com os interesses do Estado e com a defesa do interesse público, procurando alcançar os fins prescritos pela legislação (Costa Reis e Machado Jr., 1996).

O princípio da Moralidade, que caracteriza a moral da instituição, constitui a validade de todo ato da administração pública. Está diretamente ligado à forma de administrar, sempre procurando fazer o melhor, observando os demais princípios e os padrões de comportamento aceitos pela comunidade. São ainda fatores diretamente relacionados com a moralidade: honestidade, boa-fé, lealdade,

moderação, descrição, sinceridade, bem como a busca da eficiência e da economicidade na gestão pública (Ibidem).

O Princípio da Eficiência, segundo Cruz e Glock (2003), e de acordo com a Lei 4.320, está relacionado a custo, à forma como os meios são administrados. É a otimização dos recursos disponíveis com o uso de métodos, técnicas e normas, visando ao menor esforço e ao menor custo na execução dos serviços. A eficiência é um critério de desempenho. Em resumo, é o máximo de resultados com o mínimo de recursos possíveis.

Quanto ao princípio da publicidade, expresso pela divulgação oficial necessária dos atos do Poder Público, vale lembrar que a razão de ser administração pública é toda externa, pois interessa a toda sociedade, enquanto contribuinte, conhecer o que se passa nela, o que está sendo feito e que ela possui. A Administração nunca maneja interesses, poderes ou direitos pessoais seus, por isso mesmo deve agir sempre com muita transparência. Assim, torna-se obrigatória a publicação de todos os contratos, atos e instrumentos celebrados pela Administração Pública, produzindo efeito fora dos órgãos que os expedem, garantindo valor perante as partes e também a terceiros (Ibidem).

## **2.2 Controle Interno: Contextualização e Conceitos**

Todo instrumento de controle interno distribuído pela estrutura organizacional de uma Prefeitura Municipal, sistematicamente, deve considerar procedimentos que avaliam a fiel observância, por parte dos servidores públicos em geral, dos dispositivos constitucionais aqui destacados.

Dessa forma, de acordo com Cruz e Glock (2003, p.13-14):

“Os especialistas em controle interno do setor público estatal também são afetados pelos dados colocados. Por isso, devem estar preparados para o exercício da educação continuada e para uma postura cuidadosa e criativa, e com a responsabilidade pelo monitoramento de seu próprio trabalho. Elementos de apoio para o acompanhamento e supervisão não são suficientes para garantir a realização das atividades. É necessário focar a produtividade, a economia e, principalmente, demonstrar a utilidade do que vem sendo planejado, executado e avaliado. Não basta fazer; deve-se confirmar que se fez com técnicas novas e úteis para a sociedade a um preço baixo e dentro dos

limites éticos, tecnológicos, legais, culturais e sociais considerados adequados pela comunidade na qual a instituição está envolvida.”

Os autores anteriormente citados apresentam conceito sucinto e completo de Controle Interno, que é de interesse citar:

“Plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas executivas prescritas” (Cruz e Glock, 2003, p. 21).

A Constituição Federal de 1988 passou a referir-se ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo definindo-lhe como sendo um conjunto de atividades já existentes nas organizações públicas estatais e dando-lhe atribuições. A essas se somaram as atribuições que impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 59), evidenciando a necessidade da institucionalização deste sistema, mediante lei que disponha sobre seu funcionamento e autorize a criação de seu órgão central.

Assim, de acordo com Cruz e Glock (2003, p.45):

“Em se tratando de Municípios, independentemente de seu porte, deve-se criar uma unidade na estrutura organizacional ou, ao menos, um cargo que assuma a atividade de coordenação e avaliação do Sistema de Controle Interno, como serviço de apoio à administração, cujo papel principal não está em exercer propriamente o controle mas, a partir de exames a serem efetuados, assegurar que os controles necessários existam e funcionem, recomendando medidas voltadas a aprimorá-los. Sob o ponto de vista de uma administração sistêmica, essa unidade deve agir como órgão central do Sistema de Controle Interno, sendo responsável pela orientação normativa, a supervisão técnica e o próprio exercício de alguns controles fundamentais. Para instrumentalizar a ação do controle interno sob a visão sistêmica é necessário que a legislação que trata da organização administrativa da Prefeitura estabeleça que as atividades serão desenvolvidas sob a forma de sistemas integrados por todos os órgão e entidades da administração municipal quando no exercício das mesmas atividades em sua área de alcance, definindo quais são os sistemas e seus respectivos órgãos centrais”.

Dessa forma, ainda segundo Cruz e Glock, (2003, p. 45) a referida lei deveria conter um artigo, nos seguintes termos:

“São estruturadas, organizadas e operacionalizadas, sob a forma de sistema, as seguintes atividades: I – Planejamento e Orçamento; II – Administração de Recursos Humanos; III – Contabilidade e Finanças; IV – Controle Interno; [...]”

Nas esferas estadual e federal, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo é determinado por uma legislação própria e engloba todas as suas unidades de controle interno, que devem obedecer as orientações e a supervisão de um órgão central do Sistema, destacando-se que, no caso da União, essa unidade trata-se da Controladoria-Geral da União, até que haja o surgimento de uma nova reforma. Já quanto aos Municípios, devido ao seu porte, não existe tal estrutura, porém, pode-se afirmar que todas as atividades relacionadas ao controle integram o Sistema de Controle Interno do Município e estarão sujeitas à avaliação de uma Unidade de Coordenação do Controle Interno (UCCI) ou outra denominação, que assume o papel de órgão central do sistema (Cruz e Glock, 2003).

Além das unidades da administração direta, também integram o sistema toda a administração indireta, os concessionários de serviços públicos, e ainda, no que for aplicável, os beneficiários de subvenções e incentivos econômicos e fiscais.

As unidades setoriais, a princípio, não foram formalmente criadas, como aconteceu na União e nos Estados. Não há o que impeça, porém, que em cada Secretaria Municipal e órgãos da administração indireta, ou que em cada unidade central dos demais sistemas, seja designado um servidor para assumir a coordenação do controle interno em sua área de atuação, reportando-se tecnicamente ao órgão central do sistema (Cruz e Glock, 2003).

Ainda ao tratar do mesmo tema, os autores assim se pronunciaram:

“Alternativamente, e de acordo com o porte do Município, as atividades centralizadas do Sistema de Controle Interno podem ser distribuídas em dois níveis, sendo o primeiro, de caráter normativo e deliberativo, exercido por um órgão colegiado, que poderá ser composto pelos titulares de algumas secretarias municipais previamente definidas, por um servidor efetivo estável indicado pelo Sr. Prefeito, pelo contador geral e pelo responsável pela UCCI, a qual, neste caso, assume a característica de órgão operacional”. (Cruz e Glock, 2003, p. 46).

Dada a relevância da função, o coordenador do órgão colegiado e seu eventual substituto deveriam ser eleitos, entre seus pares, para um mandato por período prefixado, de forma a permitir a alternância no comando.

## **2.3 Evolução histórica do Controle Interno e sua adoção pelos municípios**

Piscitelli, Timbó e Rosa (2004), ao tratar da evolução histórica dos órgãos de Controle Interno do Estado brasileiro, relatam que, na estrutura da Reforma Administrativa de 1967, as inspetorias gerais de finanças dos municípios, subordinadas aos respectivos ministérios, integravam, como órgãos setoriais, os sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria. O Sistema de Controle Interno passava a ser o responsável pelo acompanhamento físico e financeiro de projetos e atividades, inclusive os decorrentes de contratos e convênios. Esse acompanhamento possibilitaria compatibilizar o dispêndio orçamentário, o custo da execução da obra ou do serviço, com a realização do programa, com o benefício concreto.

Em 1985, com a instalação do novo Governo, em 15 de março, nova alteração se processa, e o órgão central retorna ao Ministério da Fazenda. Tal situação se modifica novamente, em 10 de março de 1986, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional e extinção da Secretaria Central de Controle Interno, criada em 1979.

A partir de março de 1994, reestruturou-se o Sistema de Controle Interno (juntamente com o de Planejamento e Orçamento do Poder Executivo, por meio de Medida provisória reeditada durante muitos anos, com modificações freqüentes, até a aprovação da Lei nº 10.180, de 6/2/01).

Piscitelli, Timbó e Rosa (2004, p. 415), ressaltam alguns aspectos ao tratar da nova estruturação:

“Os sistemas de administração financeira e de contabilidade fazem parte da mesma unidade administrativa, que continuavam subordinadas a mesma autoridade ministerial;

A mescla de funções ocorre de forma ainda mais intensa no âmbito da Casa Civil, com a unidade de controle interno responsável também pela contabilidade;

As áreas de relações exteriores, militares, a Advocacia-Geral da União e o próprio núcleo da Presidência da República continuam com auditorias autônomas;

A Lei não fez qualquer menção ao Ministério Público da União nem à inserção das entidades, de um modo específico, na concepção integrada dos três sistemas enfocados.”

Trata-se de mudanças importantes e de forma coerente, pois são setores muito próximos e dependentes um do outro dentro de uma forma integrada. Qualquer tipo de revisão ou reestruturação do controle interno das organizações é bem vindo, desde que seja para simplificar e colaborar para que o gestor possa colocá-la em prática, de forma segura e sempre respeitando a lei.

A Medida Provisória nº 103, de 1º-1-03, que dispôs sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, transformou a Corregedoria-Geral da União em Controladoria-Geral da União, do órgão fazem parte a Secretaria Federal de Controle Interno e a Comissão de Coordenação de Controle Interno, além de outros.

É de grande importância esta transformação, pois a Secretaria Federal de Controle Interno possui a função de controlar os gastos sempre primando pela qualidade na administração dos recursos públicos. Acredita-se que quanto mais uniforme se torna o processo, encontra-se mais praticidade no ato de controlar.

A adoção do sistema de controle interno pelos municípios brasileiros é sem dúvida nenhuma um grande marco, pois se trata da preocupação e da necessidade de conduzir e acompanhar sistematicamente a destinação do dinheiro público pela sociedade, uma vez que ela é a parte mais interessada no contexto.

Segundo Guerra (2003), a partir da década de 1960 foram desenvolvidos os primeiros passos no sentido de instituir o controle interno, em virtude do grande crescimento estrutural do Estado e do aumento das suas funções. Com efeito, a edição da Lei nº 4.320, de março de 1964, foi pioneira ao introduzir as expressões

“controle externo e interno”, definindo-lhes as atribuições, porém, sem determinar qualquer vínculo entre eles.

A referida Lei (Lei 4.320, de 17/03/1964, artigo 75), já determinava o exercício do controle da execução orçamentária, que compreende:

“a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; a fidelidade funcional dos agentes da Administração, responsáveis por bens e valores públicos; o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários, realização de obras e prestação de serviços.”

Prescreveu ainda, que o exercício desse controle estaria a cargo do poder executivo, sem perda das atribuições inerentes aos tribunais de contas.

A Constituição de 1967, logo depois, tratou da matéria, prescrevendo em seu artigo 71, I, que uma das atribuições do controle interno era propiciar condições indispensáveis para a eficácia do controle externo. Com a promulgação da Constituição de 1988 o sistema de controle interno foi consolidado (Guerra, 2003).

O controle interno possui duas vias constitucionais. A primeira é a possibilidade assegurada a todos os cidadãos para o exercício do controle interno, nos termos do art.5º, incisos XXXIII e XXXIV da carta de 1988. A segunda vem também da Carta Republicana, prescrevendo a existência de controle interno, incluindo a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade, levadas a efeito em toda a administração direta e indireta, conforme dispõe o artigo 74, seção IX, capítulo I do Título IV, bem como o artigo 31, tratando da esfera municipal (Ibidem).

O artigo 74 da Carta Magna prevê que o sistema de controle interno, entendido como o complexo de regras ou normas técnicas e metódicas, deve ser mantido pelos três poderes integralmente, tendo como principais alvos:

“avaliar o cumprimento das metas previstas pelo plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da união; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos



direitos e haveres da União; apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.”

O § 1º do mesmo artigo estabelece a responsabilidade solidária dos responsáveis pelo controle interno, quando, ao tomarem conhecimento de irregularidade ou ilegalidade, deixarem de comunicar o fato ao tribunal de contas. E o § 2º deste dispositivo dispõe que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato possui legitimidades perante o Tribunal de Contas, transformando-o em uma espécie de ouvidor-geral.

Assim, de acordo com Guerra (2003), o exercício do controle interno não está limitado, uma vez que deverá ser implantado por todos os poderes, pelo Ministério Público e Tribunal de Contas, envolvendo todos os órgãos das Administrações direta e indireta da União, Estados e Municípios. Convém lembrar que o controle pode ser provocado por qualquer cidadão, sempre que se apurar ilegalidade ou irregularidade.

Entende-se como prioridade, e de forma geral, ou seja, em todos os órgãos que administram o dinheiro público, a implantação do sistema de controle interno. Para isso, é fundamental que exista um fator determinante no processo, a vontade política. Tem que querer fazer, independentemente dos interesses pessoais que afloram nos nossos governantes.

A parte mais interessada é a sociedade, que precisa saber onde estão sendo aplicados os recursos arrecadados com os impostos pagos por ela. Infelizmente, e isso faz parte de uma cultura, o cidadão comum é o que menos cobra dos governantes uma posição concreta do destino do dinheiro público.

Guerra (2003), destaca a questão da forma integrada prevista no *caput* do artigo 74 da Carta Magna. Existem doutrinadores que pregam a integração de maneira horizontalizada, ou seja, entre os três poderes, nas esferas federal e estadual, e entre os poderes executivo e legislativo, no caso dos municípios. Assim, estaria criando um órgão centralizador para reunir os sistemas que existem. Porém, no que apresenta a constituição, a maneira mais adequada seria a integração verticalizada, o que significa dizer que a junção dos sistemas deve ocorrer apenas entre os órgãos e entidades que compõe cada poder.

Esta forma de integração se justifica na necessária consolidação dos atos administrativos dos vários órgãos ou entidades, dentro de cada poder. O sistema é organizado de forma vertical e centralizado em um órgão central de controle interno, sem vínculo subordinativo entre eles. No entanto, no caso da integração horizontal, seria permitida a existência de um órgão central, reunindo todos os sistemas de cada poder; o que interfere no princípio da independência determinado pela constituição. É interessante frisar que, neste caso, estaria prejudicada a essência do controle, visto que ao ser separado de cada um dos poderes, deixaria de ser interno, surgindo nova figura de controle externo.

É clara a relevância e a necessidade do controle interno na gestão pública. Diante de tantas fórmulas, que de certa forma confundem um grande número de gestores, acredita-se que o mais interessante neste momento seria encontrar maneiras de inclusão efetiva da sociedade para que ela pudesse participar diretamente como parceira da administração. Esta união seria muito benéfica para o gestor público, pois teria a seu lado pessoas que com certeza lutariam pela transparência, lealdade, pela correta destinação dos recursos públicos e, conseqüentemente, pela igualdade social.

## **2.4 Dificuldades na implantação do Sistema de Controle Interno nos municípios**

De acordo com Guerra (2003), mesmo imposto pela Constituição Federal, o controle interno ainda não foi efetivado na grande maioria das entidades e órgãos da administração pública, principalmente nos pequenos e médios municípios. Algumas dificuldades claras colaboram bastante para esse quadro.

A primeira está relacionada aos elevados níveis de rejeição à implantação do controle interno por parte dos governantes e administradores, uma vez que este deve ser estruturado dentro da própria instituição, por servidores estáveis, que exerceriam fiscalização, denunciando irregularidades ou ilegalidades que viessem aparecer. E a segunda, é que os modelos disponíveis para a implantação e efetivação do sistema vêm de organismos internacionais, elaborados para serem utilizados em outros países, com visões e particularidades diferentes, não se pensou

ainda em modelos apropriados e adequados à administração brasileira (Guerra, 2003).

Outra, é que não há previsão de mecanismos que efetivamente venham exigir a criação e implantação do sistema em todas as organizações públicas. Contudo, acredita-se que só existirá um progresso consistente de controle interno, além da real efetivação e implantação, quando o responsável pela criação for punido em virtude da sua omissão (Ibidem).

A outra grande dificuldade encontra-se na carência, notadamente nos pequenos centros, de profissionais preparados, com qualificação para a implantação e execução do sistema. Falta conhecimento a respeito da matéria e, conseqüentemente, à imposição de uma barreira quase impossível de superar: não há material humano disponível para a concretização daquilo que reza os mandamentos constitucionais. Percebe-se que, mesmo existindo controles internos já implantados em toda a Administração, a forma ideal será atingida no momento em que diminuïrem as dificuldades colocadas aqui, levando a um molde menos complicado e adequando às características brasileiras (Guerra, 2003).

É importante destacar o quanto se torna complicada a implantação de um sistema de controle interno neste país. O conteúdo do texto da Lei dificulta a compreensão dos usuários. Deve-se buscar normas concretas que facilitem o seu desenvolvimento e a sua aplicação. O mais importante é estar constantemente em busca da solução para os problemas graves de desvio do dinheiro público.

O poder executivo precisa encontrar mecanismos práticos de fiscalização nos municípios. Nada de modelos inadequados, que nunca serão colocados em prática. Até porque, é do conhecimento de todos que não existem profissionais especializados para desenvolver este sistema, tamanha é a complexidade colocada em cada situação. Como inexiste punição severa aos responsáveis omissos pela criação dos sistemas, possivelmente não haverá desenvolvimento deste projeto tão significativo para o controle da aplicação dos recursos públicos.

Retomando o conceito de Controle Interno cunhado por Cruz e Glock (2003):

“O Controle Interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.”

A palavra controle significa o poder ou o ato de controlar, averiguar, verificar, entre outros. Embora ao longo do tempo tenha-se perdido a origem da informação.

Apesar do esforço e da abertura da discussão sobre a história, ela não define, nem satisfaz a curiosidade sobre a origem dos controles internos nos Municípios brasileiros. No entanto, pode-se considerar um aspecto muito importante: enquanto os controles foram executados nas empresas com muita rigidez, procurando garantir o retorno do investimento, no setor público, principalmente nos municípios, nota-se claramente que certos procedimentos não foram destacados ou colocados em evidência, pois para muitos, os recursos administrados não pertenciam a ninguém, tornando-se, portanto, desinteressante.

Assim, de acordo com Cruz e Glock (2003), a partir da Constituição Federal de 1988, que introduziu novos enfoques ao controle, alertando para a observância dos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade na aplicação dos recursos públicos, em conjunto com outros fatores, como o crescimento do controle social, a própria falta de recursos, decorrentes de planos econômicos muito exigentes, o maior rigor da legislação e o aumento, pelos Municípios, de obrigações antes de responsabilidade de outras esferas do governo, exigiu a necessidade de se fortalecer os procedimentos de controle interno.

Conforme Cruz e Glock (2003), o ato de controlar está diretamente ligado ao de planejar. Responde ao processo de planejamento e visa garantir que, por meio da aplicação dos recursos disponíveis alcance algum objetivo, quer na forma de produtos ou de serviços. Em se tratando de área pública, dentre os resultados a serem obtidos com os procedimentos de controle, destaca-se a garantia de que os aspectos legais serão observados com muito rigor.

O conjunto de procedimentos de controle interno praticado em qualquer organização compara-se com os exercidos na vida pessoal do cidadão. Da mesma

forma que se controla os gastos domésticos e o saldo da conta bancária, numa instituição pública ou privada, existe uma série de procedimentos objetivando garantir resultados e também, especialmente nas organizações públicas, destinados a assegurar a observância à legislação (Guerra, 2003).

O controle caracteriza-se, portanto, por qualquer atividade de verificação ordenada de um registro, praticado de forma permanente ou periódica, através de documento ou outro meio, expressando uma ação, uma situação e um resultado, objetivando verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido e com o que determinam a legislação e as normas. Estas atividades, exercidas pelas estruturas organizacionais, constituem os controles internos (Guerra, 2003).

Analisando os objetivos dos controles internos, principalmente na área pública estatal, nota-se que existe um conjunto de controles que obedecem à legislação e as normas disciplinares: são os controles formais, ou seja, atuam de acordo com o que a lei determina e buscam não cometer falhas temendo uma punição pelo desvio de conduta. Outros, chamados controles substantivos fazem todo o esforço no sentido de garantir a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos, em termos quantitativos e qualitativos (Guerra, 2003).

Em relação à tempestividade, os controles internos se classificam como *preventivos, concomitantes e subseqüentes*. O controle preventivo tem como objetivo evitar erros, desperdícios ou eventuais irregularidades. Os controles concomitantes têm como finalidade observar estas ocorrências logo que elas acontecem, permitindo medidas de correção, e os controles subseqüentes, são destinados a identificar estas situações após sua ocorrência, o que permite ações corretivas posteriores. Portanto, tratam-se de controles com grande capacidade de detectar possíveis falhas, exatamente no momento de sua atuação, o que possibilita uma correção imediata ou mesmo punições, dependendo da gravidade do fato ocorrido (Ibidem).

Os controles internos também são classificados de acordo com suas características ou áreas nas quais serão empregados, tais como; controles internos contábeis, financeiros, orçamentários, administrativos e operacionais. Os controles internos contábeis são voltados à preservação dos bens, direitos e obrigações e à

fidedignidade dos registros financeiros, e os controles internos administrativos, cujo objetivo é garantir a eficiência operacional, estão relacionados ao cumprimento da lei e à observação das políticas, normas e orientações da Administração (Ibidem).

Nota-se claramente a importância dos controles nas áreas mais significativas das instituições, que certamente contribuem bastante para que os gestores tenham de forma objetiva e transparente a real situação de cada setor daquela unidade que lhe é confiada, facilitando assim, a tomada de decisões.

Pode-se entender a expressão controle interno como o conjunto de todos os procedimentos de controles exercidos, isolada ou sistematicamente dentro de uma organização. Acrescenta-se a este conceito fatores que juntos, garantem o funcionamento de uma organização de maneira eficiente e principalmente confiável.

Observa-se que o controle interno não se resume apenas aos fatos relacionados diretamente às funções de contabilidade e finanças, mas a todas as operações envolvidas em uma instituição. Dessa forma, para se compreender melhor estes conceitos, torna-se necessário analisar seus elementos isoladamente, de acordo com a análise conceitual proposta por Cruz e Glock (2003).

Conforme Cruz e Glock (2003), o PLANO DE ORGANIZAÇÃO é a forma pela qual o sistema é organizado. A estrutura organizacional corresponde a uma adequada divisão de trabalho, estabelecendo as relações de autoridade e responsabilidade entre os níveis, pelos trabalhos exigidos para alcançar os objetivos da organização, definindo com clareza, as responsabilidades e autoridades dos vários níveis. Significa a definição de quem faz o que e quem tem autoridade sobre quem na organização. Portanto, fica bem nítido que este plano tem como principal função definir as tarefas de todos os envolvidos, pois cada um precisa conhecer bastante as suas atribuições para ter condição de praticá-las com desenvoltura, uma vez que os resultados esperados pela instituição serão cobrados. Além disso, pretende-se estabelecer corretamente o nível hierárquico a ser respeitado.

De acordo com Cruz e Glock (2003), MÉTODOS E MEDIDAS são procedimentos adotados sistematicamente em uma organização, seja empresarial ou pública, estabelecendo os meios de comparação e julgamento esperando

alcançar um fim, embora não sejam pré-estabelecidos formalmente, através de normas e manuais de serviço. É interessante observar a necessidade de se conhecer a rotina de uma organização e ter o compromisso de adotá-las sistematicamente, para que se alcance o objetivo desejado.

Segundo Cruz e Glock (2003), a PROTEÇÃO DO PATRIMÔNIO: demonstra as mais variadas formas de salvaguardar e defender os bens, direitos e obrigações, (controle e contabilização de bens, área de competência e normas). Trata-se de um componente de grande relevância, pois cuida do patrimônio, da riqueza da organização, procurando obedecer a aspectos essenciais da melhor forma possível.

Conforme Cruz e Glock (2003), a EXATIDÃO E FIDEDIGNIDADE DOS DADOS CONTÁBEIS estão relacionados à precisão e observância aos elementos da contabilidade. Um plano de contas facilitando o registro, elaboração de um manual descritivo do uso das contas em conjunto com a definição de procedimentos permitindo a análise, adequada classificação dos dados contábeis, a conciliação e solução imediata das divergências, são elementos importantes que expressam a fiel escrituração contábil. Nota-se neste aspecto, o compromisso e a preocupação com a transparência no momento de efetuar os registros contábeis. A criação do plano de contas e a elaboração do manual descritivo facilitam sobre maneira o entendimento dos responsáveis pelos lançamentos e principalmente para aqueles que não são da área contábil e necessitam fazer alguma averiguação ou mesmo um determinado controle.

De acordo com Cruz e Glock (2003), EFICIÊNCIA OPERACIONAL adquire-se através de um adequado plano de organização, em conjunto com métodos e procedimentos bem definidos e sempre observando as normas salutaras no cumprimento dos deveres e funções e com a existência de pessoal qualificado e bem supervisionado no desenvolvimento de suas atividades. Fica claro que para se operar com muita eficiência é necessário fazer um planejamento com a adoção de métodos satisfatórios, exigindo que se cumpra as normas consideradas imprescindíveis no momento de atuação e selecionar profissionais capacitados e muito bem gerenciados no desempenho de suas tarefas.

Segundo Cruz e Glock (2003), muito embora não esteja mencionado de forma clara no conceito, existe um aspecto importante e de grande influência na qualidade do controle interno. Trata-se do fator recursos humanos, uma vez que as políticas e os planos são implementados por pessoas, que usam ferramentas, como plano de organização, métodos e sistemas. Mesmo existindo políticas claramente estabelecidas, sistemas bem planejados, a eficiência operacional poderá ficar comprometida se a organização não possuir em seu quadro pessoas capazes, eficientes e principalmente motivadas para desempenhar suas funções a contento.

Especialmente na área pública, a Instrução Normativa nº 16, de 20-12-91, do Departamento do Tesouro Nacional, mesmo revogada, traz o conceito de controle interno como:

“O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios no decorrer da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.”

Diante de tantos conceitos apresentados, é muito complicado definir qual destes seria o ideal para ser adotado como orientação pelas administrações dos Municípios brasileiros, principalmente se considerar, e é importante que se analise desta forma, que todas as medidas e atos praticados na área pública devem obedecer rigorosamente as leis. É de suma importância que se faça uma estruturação nos sistemas de controles internos dando mais independência aos gestores municipais, principalmente os administradores dos pequenos municípios.

No entanto, mesmo exigida pela Constituição Federal, a questão do controle interno ainda não foi regulamentada através de Lei Complementar. Porém tramita, na Câmara dos Deputados, o substitutivo ao Projeto de Lei nº 135/96, cujo artigo 159 contém as seguintes disposições:

“Art.159. O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados pela administração governamental para salvaguardar seus ativos, desenvolver a eficiência nas operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis e a exação no cumprimento da lei.



§ 1º O controle interno deverá ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos e entidades, compreendendo, particularmente:

I – controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que orientam a atividade específica do órgão controlado;

II – o controle, pelos órgãos de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;

III – o controle das aplicações dos dinheiros públicos e da guarda dos bens pertencentes à administração pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria;

IV - a fiscalização da execução contratual de serviços públicos concedidos, permitidos ou autorizados.

§ 2º O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e suspensão de controles que se revelarem puramente formais ou cujo custo seja comprovadamente superior ao risco”.

Mudanças significativas estão sendo discutidas e com sugestões objetivas no que se refere ao controle interno. A adoção de métodos mais simples e menos onerosos pela Administração pode se constituir em garantia de eficiência nas operações, o que possibilita cumprir exatamente o que está determinado pelas políticas administrativas e em conformidade com a lei. Sem dúvida é um grande avanço e permitirá que a sociedade, como um todo, tenha condições de acompanhar de perto o controle dos programas executados, a obediência às normas que os regulam e o controle das aplicações do dinheiro público pelos gestores administrativos. Estas medidas trariam grandes benefícios para os municípios, pois eles teriam melhores condições de implantá-las em função da sua praticidade e eficiência na execução.

## **2. 5 Vantagens na implantação do Sistema de Controle Interno nos Municípios**

Segundo Deschamps (Apud Gomes, 2006), o prefeito não deve responder por ações executadas irregularmente por outras pessoas, deve dividir a responsabilidade dos atos da Administração Pública com todos os servidores. Tendo participado da construção de um modelo de Sistema de Controle Interno (SCI) para pequenos municípios, por este modelo, os prefeitos delegam responsabilidades aos

servidores que, no exercício de suas funções devem cumprir, o que está escrito nas normas para a execução de cada ato da administração.

O referido modelo demonstra as regras que devem ser respeitadas para cada ato dos vários órgãos da administração. Isso significa dizer que qualquer medida tomada pela prefeitura, a alienação de um bem, por exemplo, os funcionários responsáveis por executar este processo, devem obrigatoriamente consultar as normas do controle interno onde trata do assunto e saber qual procedimento deverá ser adotado. Desta forma o prefeito vai se certificar e ter a garantia de que todos estão trabalhando em conformidade com a lei (Deschamps Apud Gomes, 2006).

É importante salientar que a implantação do Sistema possibilita a criação de uma cultura dentro da Administração Pública e nos servidores de executar os atos de acordo com os princípios que regem esta instituição. Dessa forma, o prefeito que assume, muitas vezes trata-se de pessoa simples e que nem sempre domina os regulamentos da Administração Pública – se sentirá seguro, ou encontrará dificuldades para praticar atos que não estejam dentro das normas legais. O Sistema de Controle Interno, ajuda a profissionalizar e valorizar o servidor público, desde que este venha a atuar num processo de atualização e modernização. Poderá até mesmo se especializar em algumas funções, aumentar os seus conhecimentos, pela necessidade de executar os atos sempre obedecendo aos princípios e normas da Administração Pública, temendo uma penalidade pelas atitudes incorretas (DESCHAMPS Apud GOMES, 2006).

Assim, ainda de acordo com Deschamps (Apud Gomes, 2006) e conforme a Constituição Federal de 1988, o Sistema de Controle Interno (SCI) executado pelos servidores, tem como função fiscalizar os atos da administração assegurando a regular aplicação dos recursos. Atuando dessa forma, transforma-se em importante auxiliar do Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas da União no desempenho das suas funções de fiscalizar, apreciar e julgar as contas do prefeito e dos demais responsáveis por bens e dinheiros, já que atua diretamente na execução dos atos e próximo dos fatos.

No exercício da fiscalização, o SCI através do seu responsável, atualiza constantemente as normas; programa auditoria; cria relatório de auditoria; informa o prefeito e o presidente da Câmara sobre o que foi encontrado, propõe ao gestor medidas corretivas e preventivas; sugere a instauração de tomada de contas especiais em caso de dano ao fisco e processo administrativo para punição de servidor; emite parecer sobre as contas anuais de governo e encaminha ao Tribunal junto com o balanço anual. Certamente, o resultado de todo este trabalho poderá ser a melhoria dos serviços públicos, combate à corrupção e ao desvio de recursos e, conseqüentemente, uma melhor qualidade de vida das pessoas (Deschamps Apud Gomes, 2006).

É absolutamente necessária a implantação de qualquer tipo de controle interno que venha facilitar e ajudar a resguardar os ativos de uma organização, principalmente quando se trata de bens públicos. É visível a dificuldade que os municípios brasileiros encontram para se organizar e se fortalecer. Todos vivem com a realidade do descrédito, a falta de comprometimento com a sociedade em geral, tamanha a onda de corrupção que se abateu no país e com o aumento das atitudes incorretas dos nossos governantes. Não existe nada mais concreto para minimizar estes problemas que a implantação de um organizado Sistema de Controle Interno nos municípios, independentemente do seu porte. Afinal, o controle é da maior importância e deve funcionar como fiscal dos atos da administração garantindo melhor aplicação dos recursos públicos, bem como pode ajudar a proteger o seu patrimônio.

A criação de um controle interno traria grandes benefícios para a sociedade, que em momento algum pode ficar alheia ao que acontece na Administração Pública. É necessário que a sociedade participe ativamente, procurando saber exatamente o que se passa, o que está sendo feito e como estão sendo conduzidos pelos prefeitos, vereadores e demais servidores os recursos da prefeitura.

#### 2.5.1 Integrantes do Sistema de Controle Interno

Tendo por base as exigências da legislação, LRF/101-00, é obrigatório formalizar os cargos referentes à equipe que comporá a Unidade de Coordenação

do Controle Interno, como órgão central do sistema. Cruz e Glock (2003), relatam que os demais integrantes do sistema, em especial nos Municípios de pequeno porte, são todos os servidores da Prefeitura, quando no exercício de atividades de controle. Nada impede, porém, e até mesmo é aconselhável, que através de ato do Prefeito Municipal sejam designadas pessoas para, em paralelo as suas atividades normais, agirem como representantes de órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno, definindo-se então, algumas áreas mais críticas, em nível de secretarias ou mesmo de departamentos, onde os controles internos devem ser mais efetivos componentes.

Esses servidores que integram o quadro permanente de pessoal servirão de ligação entre sua área de atuação e o órgão central do sistema em todos os assuntos relacionados com o controle interno. Nesse sentido, entre suas atribuições, cabe responder pela implementação das rotinas e procedimentos de controle recomendados pela unidade de Coordenação do Controle Interno, acompanhar o efetivo funcionamento de tais controles, encaminhar àquela unidade as situações de irregularidades e denúncias que chegarem a seu conhecimento (Cruz e Glock, 2003).

Existe a possibilidade da criação do Auxiliar de Controle Interno, servidor efetivo e estável, com atribuições ampliadas, a ser designado, em cada secretaria, órgão, unidade orçamentária ou entidade da administração indireta, para exercer atividades, em sua área de atuação, em auxílio ao órgão central do sistema. Trata-se de uma opção em relação à proposta apresentada anteriormente quanto ao funcionamento dos órgãos setoriais do sistema, onde, agindo sob o ponto de vista sistêmico, o servidor assume a responsabilidade pelo exercício do controle interno no tocante a sua área de atuação e, mesmo com a designação de representante setorial do sistema, a este não caberia dedicação exclusiva à atividade (Cruz e Glock, 2003).

Entende-se que esta não pareça ser a melhor alternativa, pois certamente aumentaria a despesa em virtude da contratação de pessoal. Antes de tomar qualquer decisão seria importante calcular os benefícios em relação aos custos para a Administração Pública envolvida.

### 2.5.2 Perfil Pessoal Técnico

Quando se trata de administração do dinheiro público, os serviços profissionais executados por uma Prefeitura Municipal, bem como suas fundações e autarquias, são cercados de muita responsabilidade. No entanto, os trabalhos ligados ao Sistema de Controle Interno trazem algumas particularidades que exigem conhecimento técnico e uma ótima conduta pessoal de quem as executa, especialmente os profissionais que farão parte da Unidade de Coordenação do Controle Interno (Cruz e Glock, 2003).

Segundo Cruz e Glock (2003), ao examinar as operações, esses técnicos exercem uma avaliação independente da adequação e eficácia do Sistema de Controle Interno do Município, traduzindo-se em serviço de apoio à Administração. Passam a ser um elemento de controle que avalia os demais controles. Formação, conhecimento, domínio de metodologia e de técnicas de trabalho são fatores básicos que tornam possível a identificação de *pontos de controle* e de áreas cujos controles não existem ou são inadequados.

Sua responsabilidade não se restringe à identificação das falhas de controle, cabendo-lhes apresentar recomendações relacionadas ao aprimoramento destes controles e orientar as ações gerenciais nos casos em que se verificar a inobservância às normas e à legislação vigente, o que exige grande conhecimento e atualização sobre a matéria, com aspectos técnicos e legais (Cruz e Glock, 2003).

O conhecimento técnico é apenas um dos componentes do perfil ideal para que esse técnico venha exercer, de maneira eficaz, as atividades comentadas. O outro aspecto, da maior importância, diz respeito a sua conduta pessoal (Cruz e Glock, 2003).

Além desses fatores, que determinam o perfil ideal de conduta desses profissionais, deve-se considerar outros aspectos de sua vida pessoal, que podem interferir no desempenho da função, sendo lícita ao Município a inclusão de vedações na respectiva lei que irá dispor sobre o Sistema de Controle Interno do Município (Cruz e Glock, 2003).

Conforme Cruz e Glock (2003, p.66), deve-se vedar, por exemplo, a indicação e a nomeação para o exercício de função ou cargo relacionado com o Sistema de Controle Interno, tanto no órgão central como nos órgãos setoriais do sistema, de pessoas que tenham sido, nos últimos cinco anos:

“I – responsabilizadas por atos julgados irregulares, de forma definitiva, pelo Tribunal de Contas do Estado ou da União; II – punidas, por decisão da qual não caiba recurso na esfera administrativa, em processo disciplinar, por ato lesivo ao patrimônio público, em qualquer esfera de governo; III – condenadas em processo criminal por prática de crime contra o patrimônio e contra a administração pública, capitulada respectivamente nos Títulos II e XI da Parte Especial do Código Penal Brasileiro, na Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, e na Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992, e demais legislação pertinente.”

Considera-se importante estas exigências, uma vez que o gestor público deve estar comprometido com a sociedade e agir sempre com muita cautela quando se trata de patrimônio público. É uma responsabilidade que envolve vários aspectos de uma administração. É preciso ter espírito de liderança, ser organizado e gozar de boa reputação para ser nomeado e exercer cargo de tamanha importância. Afinal, o controle interno deve funcionar como um fator relevante nesse processo. O gestor necessita estar seguro na hora de prestar contas e, para isso, é fundamental agir com transparência, observar o emprego da ética na execução dos trabalhos e principalmente cumprir fielmente o que manda a Lei.

### 2.5.3 Ética e Normas para o Exercício da Atividade

Para Cruz e Glock (2003), o emprego da ética é de suma importância no exercício de qualquer profissão, principalmente quando envolvem executivos e grupos de interesse, como é o caso de quem atua nas atividades ligadas ao Sistema de Controle Interno. Agir com ética implica na adoção de uma conduta pessoal inquestionável na execução dos trabalhos, onde o respeito às pessoas, a guarda de sigilo absoluto sobre as informações obtidas são fatores indispensáveis.

A conduta ética do servidor público civil do Poder Executivo Federal já encontra-se regulada pelo Decreto nº 1.171, de 22/06/1994, denominado Código de Ética destes servidores. De modo que, certamente, qualquer consideração a respeito de procedimentos éticos a ser seguidos pelo servidor público civil deve orientar-se

por este código, que tem como principal ditame um clamor de que as atitudes do servidor público sejam pautadas pela dignidade, pelo decoro, pelo zelo, pela eficácia e pela consciência dos princípios morais no exercício de sua função.

Entre as atribuições inerentes à unidade de Coordenação do Controle Interno de uma Prefeitura Municipal está incluída a atividade de auditoria interna, sujeitando a quem a exerce a observância das normas pertinentes à função e ao código de ética profissional. Em nosso país, essas orientações estão condensadas nas Normas Brasileiras para o Exercício da Auditoria Interna, consolidadas e divulgadas pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra), em 1991. Embora direcionadas aos técnicos que atuam em atividades de auditoria, são perfeitamente aplicáveis a todas as atividades relacionadas ao controle interno (Cruz e Glock, 2003).

Nesse particular, aparece outro fator relevante com relação à ética profissional dos que exercem atividades relacionadas ao Sistema de Controle Interno de um Município. Refere-se ao fato de que, com base no que dispõe o § 1º, do art. 74, da Constituição Federal: “Os responsáveis pelo controle interno, ao perceberem qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência no Tribunal de Contas do estado”.

Por uma questão de ética profissional, entende-se que essa comunicação ao TCE só se consolidará se não forem adotadas as medidas internas para apuração das irregularidades e dos instrumentos da tomada de contas especial, da sindicância ou do processo administrativo disciplinar, com aplicação das medidas cabíveis (Cruz e Glock, 2003).

O elenco de normas referentes à ética profissional dos auditores internos, corretamente aplicáveis a todos que atuam em atividade de controle interno nos Municípios, principalmente as de competência da Unidade de Coordenação do Controle Interno, vem a se constituir num grande desafio, pois exige desses profissionais uma conduta pessoal sem qualquer restrição. Por outro lado, se estas normas passarem a compor regulamento interno para o exercício das atividades ou outro instrumento que oficialize seu reconhecimento por parte do Chefe do Poder Executivo, com certeza darão maior respaldo para o executar as funções,

especialmente nos pequenos Municípios, onde a influência político-partidária é acentuada (Cruz e Glock, 2003).

No entanto, as Normas Brasileiras para o Exercício da Auditoria Interna não se limitam ao aspecto da ética profissional. Cercam todos os requisitos necessários ao bom desempenho da função e, aplica-se integralmente ao órgão central do Sistema de Controle Interno dos Municípios (Cruz e Glock, 2003).

Segundo Cruz e Glock (2003), as normas estão distribuídas em cinco grandes grupos, resumidos da seguinte forma:

**“Normas Relativas à Independência do Auditor Interno -**

Estabelecem que os auditores internos devem ser independentes em relação às atividades que examinam e que a independência do auditor pressupõe: posicionamento adequado na organização; autonomia gerencial e respaldo da alta administração; livre acesso a informações, documentos e dependências da organização; liberdade para relatar os resultados dos trabalhos sem interferências; julgamento imparcial e sem tendenciosidade (independência mental em relação ao auditado).

**Normas Relativas à Competência Profissional -**

Estabelecem, ainda, que os auditores internos têm a responsabilidade de observar as normas de condutas estabelecidas em código de ética, já comentado. Desse instrumento de orientação profissional podemos extrair e adaptar, para a área pública, a seguinte regra básica: o servidor que exercer funções relacionadas com o Sistema de Controle Interno deverá guardar sigilo sobre dados e informações obtidas em decorrência do exercício de suas atribuições e pertinentes aos assuntos sob sua fiscalização, utilizando-os, exclusivamente, para elaboração de relatórios e pareceres destinados à Chefia Superior, ao Chefe do Executivo e ao titular da unidade administrativa, órgão ou entidade na qual se procedeu às constatações.”

A fiel observância dessa regra é fator primordial de sucesso do trabalho a ser desenvolvido pela Unidade de Coordenação do Controle Interno, assim como dos representantes setoriais, pois repercute diretamente na credibilidade da função, tornando-a fortalecida a medida que se reduz a resistência natural a controles, que qualquer indivíduo ou organização apresenta, por sua própria natureza. De outra parte, uma quebra de confiança decorrente, por exemplo, da divulgação indevida de alguma informação ou situação, obtida no decurso das atividades de controle interno, pode causar, até mesmo, um boicote coletivo ao trabalho, inviabilizando o



funcionamento do sistema todo. Por esses motivos, entende-se que essa norma deve ser traduzida em dispositivo da lei que irá dispor sobre o Sistema de Controle Interno do Município (Cruz e Glock, 2003).

Outros aspectos abordados nas normas, em relação à competência profissional, derivam da seguinte regra: “Os trabalhos de auditoria interna devem ser executados com zelo e competência profissionais” (Cruz e Glock, 2003). Para tal, os auditores internos devem:

“Possuir conhecimento específico de sua especialidade e apresentar a capacidade e a instrução necessárias à realização de suas tarefas; ter habilidade no trato com as pessoas e em comunicar-se de maneira eficaz; aprimorar sua capacidade técnica através de educação contínua; demonstrar zelo no desempenho de suas incumbências.” (Cruz e Glock, 2003, p. 71).

## **2. 5 O IBAM como Suporte e Orientação à Gestão Municipal**

O Instituto Brasileiro de Administração Municipal (IBAM) foi criado em 1952, no Rio de Janeiro, tendo sua constituição aprovada pelo movimento municipalista brasileiro numa decisão tomada em congresso brasileiro de municípios. É um órgão sem fins lucrativos voltado para o fortalecimento do governo municipal, sob a visão de uma sociedade democrática, tendo como objetivos o estudo, a pesquisa e a busca de solução dos problemas municipais e urbanos, de âmbito regional e nacional. Trata-se de uma instituição de utilidade pública (PINTO, 2007).

O IBAM tem a missão de promover o município como esfera autônoma do governo no sentido de fortalecer sua capacidade de estabelecer políticas, prestar serviços e promover o desenvolvimento local, sempre na busca de uma sociedade democrática e valorizando a cidadania (Ibidem).

Diante de iniciativa do governo federal de direcionar o foco da Controladoria Geral da União (CGU) para o universo dos municípios, o IBAM manifestou-se em defesa dos municípios fazendo ver as falhas dos dados

apresentados pela instituição anteriormente citada. Segundo a CGU, a maioria das prefeituras fiscalizadas apresentou irregularidades. Baseado neste trabalho de auditoria nota-se que parte da verba que é repassada aos prefeitos toma outro destino que não aquele para o qual foi destinada, ou seja, seguem os caminhos da corrupção. E é com o objetivo de acabar com os desmandos de algumas administrações que o IBAM empresta seus serviços aos municípios.

## **2.6 A Implantação de um Sistema de Controle Interno Municipal: Um Caso Concreto**

Até o momento, o trabalho tratou da questão da implantação de Sistemas Controle Interno em um município principalmente em tese, faltando a este estudo um caso concreto. Várias pesquisas foram feitas no sentido de apurar informações acerca de um modelo de Sistema de Controle Interno municipal que efetivamente funcione. Buscas nos meios virtuais por meio dos *sites* Google, Cadê e outros mostraram as escassas experiências concretas referentes ao tema estudado. Assim, foi anexada ao trabalho a Lei nº 282/2006, de 28 de setembro de 2006, do município de Pintadas - BA, que trata do Sistema de Controle Interno desta prefeitura.

"A Mesa Diretora da Câmara de Vereadores de Pintadas, Estado da Bahia, no uso de suas atribuições legais, aprova e remete para sanção, promulgação e publicação pelo Prefeito Municipal a seguinte Lei:

### **CAPÍTULO I**

#### **DA ORGANIZAÇÃO DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO**

Art. 1º - Fica criada a Unidade de Controle Interno do Poder Legislativo Municipal, compreendendo o conjunto de atividades relacionadas com o acompanhamento e avaliação das ações do Poder, da gestão desempenhada pelos membros da Mesa e dos atos dos responsáveis pela aplicação dos recursos alocados por meio do repasse constitucional.

### **CAPÍTULO II**

#### **DAS FINALIDADES DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO**

Art. 2º - A Unidade de Controle Interno tem as seguintes finalidades:

- I – Assegurar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual e a execução dos programas orçamentários;
- II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Poder Legislativo;

- III – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;
- IV - promover o cumprimento das normas legais e técnicas;
- V – comprovar a legitimidade dos atos de gestão;
- VI – realizar o controle dos limites e das condições para a inscrição de despesas em Restos a Pagar;
- VII – supervisionar as medidas adotadas pelos Poderes para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, caso necessário, nos termos dos arts. 22 e 23 da LC nº 101/2000;

### **CAPÍTULO III**

## **DA ORGANIZAÇÃO DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO**

### **Seção I**

#### **Da Unidade de Controle Interno**

Art. 3º - Integram a Unidade de Controle Interno:

- I- O Serviço de Contabilização e Finanças, como órgão central da Unidade, ao qual devem convergir os dados financeiros, orçamentários e patrimoniais, cabendo-lhe formalizar os seus registros e controle e gerar os demonstrativos correspondentes;
- II- A Procuradoria da Câmara de Vereadores;
- III- As unidades administrativas da Câmara;
- IV- A Coordenadoria de Controle Interno, como unidade de avaliação da Unidade, competindo-lhe verificar a eficácia e a eficiência de toda a atividade de Controle e produzir relatórios destinados a subsidiar ação e gestão do Presidente da Câmara Municipal.

Art. 4º - Fica criado, no Quadro de Cargos e Estrutura Administrativa da Câmara, o cargo comissionado de Coordenador de Controle Interno, função gratificada e lotada no Gabinete do Presidente da Câmara.

Parágrafo Primeiro – A função de Coordenador da Unidade de Controle Interno será exercida por servidor do quadro permanente do Poder Legislativo, mediante ato de designação e nomeação da Mesa Diretora, preferencialmente por servidores que já exerceram cargos comissionados e que tenham aptidão para o exercício da função, levando-se em consideração:

- a) Detentor de maior tempo de serviço na administração pública e em áreas compatíveis;
- b) Capacidade para o exercício da função designada
- c) Maior tempo de experiência na administração pública.

Parágrafo Segundo – Não poderão ser designados para o exercício da função de que trata o “caput” deste artigo os servidores que:

- a) Estejam em estágio probatório;
- b) Tiveram sofrido penalização administrativa, civil ou penal com trânsito em julgado;
- c) Exerçam cargos nas comissões executivas de partidos políticos;

Parágrafo Terceiro – Para o desempenho de suas atribuições constitucionais e as previstas nesta Lei, o Coordenador da Unidade de Controle poderá emitir instruções normativas, de observância obrigatória no âmbito do Poder Legislativo, com a finalidade de estabelecer a padronização sobre a forma de controle interno e esclarecer dúvidas sobre procedimentos de controle interno.

Art. 5º - O servidor efetivo designado por nomeação para a função de coordenador da unidade de controle interno, continuará percebendo seus vencimentos baseado no cargo efetivo que ocupava, fazendo jus à gratificação de 20% (vinte por cento) sobre o vencimento básico, por condições especiais de trabalho.

Art. 6º - Constituem-se em garantias do ocupante da função de coordenador da Unidade de Controle Interno:

I – Independência profissional para o desempenho das atividades a ele afetas;

II- O acesso a documentos e banco de dados indispensáveis ao exercício das funções de controle interno;

III – a impossibilidade de destituição da função no último ano do mandato do Chefe do Poder Legislativo até a data da prestação de contas do exercício do último ano do mandato.

§ 1º - O agente público que, por ação ou omissão, causar embaraço, constrangimento ou obstáculo à atuação da Coordenadoria da Unidade de Controle Interno no desempenho de suas funções institucionais, ficará sujeito à pena de responsabilidade administrativa, civil e penal.

§ 2º - Quando a documentação ou informação prevista no inciso II deste artigo envolver assuntos de caráter sigiloso deverá ser dispensado tratamento especial de acordo com o estabelecido em ordem de serviço pelo Chefe do Poder Legislativo.

§ 3º - O servidor deverá guardar sigilo sobre dados e informações pertinentes aos assuntos a que tiver acesso em decorrência do exercício de suas funções, utilizando-se, exclusivamente, para a elaboração de pareceres e relatórios destinados à autoridade competente, sob pena de responsabilidade administrativa, civil e penal.

## **Seção II**

### **Dos Deveres da Coordenadoria Perante Irregularidades no Sistema de Controle Interno**

Art. 7º - A coordenadoria cientificará o chefe do Poder Legislativo mensalmente sobre o resultado das suas respectivas atividades, devendo conter, no mínimo:

I – As informações sobre a situação físico-financeira dos projetos e das atividades constantes dos orçamentos da Câmara;

II – Apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou de irregulares, por ventura praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos municipais;

III- Avaliar o desempenho das atividades do poder legislativo;

§ 1º - Constatada irregularidade ou ilegalidade pela Coordenadoria da Unidade de Controle, esta cientificará a autoridade responsável para a tomada de providências, devendo, sempre, proporcionar a oportunidade de esclarecimentos sobre os fatos levantados.

§ 2º - Não havendo a regularização relativa a irregularidades ou ilegalidades, ou não sendo os esclarecimentos apresentados como suficientes para elidi-las, o fato será documentado e levado a conhecimento do Presidente da Câmara Municipal e arquivado, ficando à disposição do Tribunal de Contas dos Municípios.

§ 3º - Em caso de não-tomada de providências pelo Presidente da Câmara Municipal para a regularização da situação apontada, a Coordenadoria da Unidade de controle Interno, comunicará o fato ao Tribunal de Contas dos Municípios, sob pena de responsabilização solidária.

## **CAPÍTULO III**

### **DAS DISPOSIÇÕES GERAIS E FINAIS**

Art. 8º - O Poder Legislativo estabelecerá, em regulamento, a forma pela qual qualquer cidadão, sindicato ou associação, poderá ser

informado sobre os dados oficiais do Poder Legislativo relativos à execução dos orçamentos.

Art. 9º - A coordenadoria do Sistema de Controle Interno participará, obrigatoriamente:

I – dos processos de expansão da informatização da Câmara, com vistas a proceder à otimização dos serviços prestados pela Unidade de controle interno;

II - da implantação do gerenciamento pela gestão da qualidade total do Poder Legislativo.

Art. 10º - Nos termos da legislação, poderão ser contratados especialistas para orientar e assessorar o trabalho técnico desenvolvido pelos integrantes da Unidade de Controle Interno.

Art. 11º - As normas complementares, necessárias à plena organização e ao funcionamento da Unidade de Controle Interno, serão expedidas por Decreto.

Parágrafo Único – A unidade de Controle Interno da Câmara será integrada ao Sistema de Controle Interno do Município, na forma e nos termos a serem definidos em instrução normativa conjunta das Coordenadorias de Controle Interno de ambos os Poderes.

Art. 12º - Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 13º - Revogam-se as disposições em contrário.

Mesa Diretora Câmara Municipal de Pintadas em 28 de setembro de 2006:

Edenivaldo Ferreira Mendes

Presidente

Raimundo Pedreira de Almeida

Vice-Presidente

Jucelino Cerqueira de Almeida

1º Secretário

Everaldo Rios de Almeida

2º Secretário

SANCIONADO, SEM VETO, EM 29/09/2006.

Valcyr Almeida Rios

PREFEITO”

### 3. CONCLUSÃO

A questão do Sistema de Controle Interno como instrumento auxiliar da gestão municipal é de extrema relevância para a Administração Pública nacional, como a leitura do trabalho pode evidenciar. Haja vista ser a correta aplicação do dinheiro público não apenas uma meta dos gestores públicos honestos e competentes, mas determinação legal, qualquer iniciativa que venha a somar esforços no sentido de coibir a corrupção e aumentar a diligência dos agentes responsáveis por gastos públicos é louvável.

A implantação de um Sistema de Controle Interno, meta já alcançada pela Administração Pública federal, é um processo difícil e sujeito a oposições diversas. Quando se trata deste tema, há que se atentar para o fato de que se está a criar, no interior da própria Administração, um órgão responsável pela fiscalização de seus atos, o que abre espaço para resistências. Cumpre lembrar, contudo, que este órgão fiscalizador também tem a missão de contribuir para a melhor aplicação dos recursos públicos por meio da orientação e do incentivo de boas práticas junto aos gestores públicos.

Infelizmente, nem só das resistências internas à fiscalização são compostos os obstáculos na implantação de um Sistema de Controle Interno na Administração Pública. Estes órgãos, dada a complexidade de suas tarefas, demandam funcionários capacitados e bem treinados com vistas a desenvolver seu trabalho corretamente. E necessitam de recursos para a manutenção das rotinas de trabalho, bem como de um certo grau de independência e apoio dentro da Administração Pública, uma vez que suas investigações tendem a causar desconfortos.

Na esfera do município, apresentam-se as maiores dificuldades para a implantação de um Sistema de Controle Interno, visto que há uma maior carência de funcionários especializados, de recursos e de vontade política, pois no âmbito municipal o exercício do poder político dá-se de maneira menos difusa. Observa-se

mesmo incompreensões acerca do papel do Controle Interno na municipalidade, como se esse viesse a trazer mais complicação aos gastos públicos e não auxílio e orientação aos gestores municipais. Assim, esta ferramenta que poderia representar um avanço para as práticas da Contabilidade Pública no município tem seu campo de atuação limitado em virtude de questões alheias a seu controle.

É opinião geral entre os estudiosos do tema, que um Sistema de Controle Interno só tem a contribuir nos locais onde é implantado, atuando de modo a permitir um maior esclarecimento dos servidores públicos responsáveis pelos gastos e coibir o mau emprego do dinheiro público. Faz-se necessária então, maior conscientização dos prefeitos e demais autoridades do âmbito municipal dos benefícios trazidos por um Sistema de Controle Interno, levando-os a apoiar iniciativas de implantação desse, que se mostrariam, posteriormente, muito positivas para o município e para a Administração Pública como um todo.

Finalmente, pode-se concluir, conforme foi visto, inclusive, no exemplo do Município de Pintadas - BA, que o controle interno constitui-se em um instrumento que oferece benefícios para a gestão pública nos municípios. O que responde afirmativamente à problematização da pesquisa.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CÂMARA MUNICIPAL DE PINTADAS – BA. Lei nº 282/2006, de 28.09.2006. Dispõe sobre a organização da Unidade de Controle Interno da Câmara Municipal de Pintadas e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.pintadas.ba.gov.br/arquivos/Leis%202006/Lei%20n%BA%20%20282.06%20-%20Controle%20Interno%20Legislativo.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2007.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Promulgada em 05.10.1988. Brasília: Senado Federal, Subsecretária de Edições Técnicas, 2003.

COSTA REIS, H.; MACHADO JR., J. T. **A lei nº 4.320 comentada**. 27. ed. Rio de Janeiro: Ibam, 1996.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios**. São Paulo: Atlas, 2003.

DECRETO Nº 1.171, de 22.06.94. Aprova o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal. DOU de 23.06.94.

GOMES, Patrícia. **Implantação do Sistema de Controle Interno nos municípios dá segurança aos prefeitos**. Tribuna Catarinense, Edição nº 998 de 15/04/2006.

GUERRA, Evandro Martins. **Os Controles Externo e Interno da Administração Pública e os Tribunais de Contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

Medida Provisória nº 103, de 01.01.03, convertida na Lei nº 10.683, de 14.05.03. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios e dá outras providências. DOU de 01.01.03.

PINTO, Mara Biasi Ferrari. **Falsa Conclusão**. Disponível em: <<http://www.ibam.org.br/publique/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm>>. Acesso em: 15 out. 2007.

PISCITELLI, Bocaccio Roberto; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2004.